KOHTUJURISTI ETTEPANEK
VERICA TRSTENJAK
esitatud 7. septembril 2010[1]

Sisukord

I. Sissejuhatus ..... I - 13186

II. Õiguslik raamistik ..... I - 13186

III. Asjaolud ..... I - 13189

IV. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused ..... I - 13193

V. Menetlus Euroopa Kohtus ..... I - 13195

VI. Poolte peamised argumendid ..... I - 13195

A. Kõnealuste teenuste liigitamine ..... I - 13195

B. Maksustamiskoht ja maksuvabastuse võimalus ..... I - 13197

VII. Õiguslik hinnang ..... I - 13200

A. Sissejuhatavad märkused ..... I - 13200

1. Teenuse osutamise koha ühtse kindlaksmääramise vajadus ..... I - 13200

2. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üldpõhimõtted ..... I - 13201

3. Eelotsuse küsimuste järjekorra muutmise vajadus ..... I - 13202

1 – Algkeel: saksa.

B. Kõnealuste teenuste ja teenuse osutamise koha liigitamine ..... I - 13203

1. Vastastikuse seose vajadus ..... I - 13203

2. Tasude eri liigid ..... I - 13203

3. Üksikute teenuste käibemaksualane hindamine ..... I - 13204

a) Laiendustasu ..... I - 13204

i) Asjakohase teenuse liigitamine ..... I - 13204

ii) Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine ..... I - 13205

b) Ostutasu ..... I - 13206

i) Asjakohase teenuse liigitamine ..... I - 13206

ii) Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine ..... I - 13207

– Esimene lähenemisviis: kindlaksmääramine konkreetse kinnisvaraportfelli põhjal ..... I - 13208

Kinnisvaraga otsese seotuse nõue ..... I - 13208

Otsene seos teenuse ja tasu vahel ..... I - 13209

Järeldus ..... I - 13210

– Teine lähenemisviis: kindlaksmääramine osakupunktide lunastamise aja põhjal ..... I - 13210

Seda lähenemisviisi toetavad argumendid ..... I - 13210

Selle lähenemisviisi vastuargumendid . . . . . I - 13212

Järeldus . . . . . I - 13213

c) Hotellimajutuse võimalus . . . . . I - 13214

d) Klubi liikmesuseks liigitamise võimaluse puudumine . . . . . I - 13214

e) Vahejäreldus . . . . . I - 13215

C. Maksuvabastuse võimalus . . . . . I - 13216

1. Majutuse vahendamine MRL-i hallatavates hotellides . . . . . I - 13216

2. Majutuse vahendamine kinnisasjades, mille osaajalise kasutamise õigused on kolmandatel isikutel . . . . . I - 13216

a) Üldmärkused maksuvabastuste ja kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud erandite kohta . . . . . I - 13216

b) Mõiste „kinnisvara üürileandmine” . . . . . I - 13217

c) Artikli 13 B osa punkti b alapunktis 1 sätestatud erandi kohaldatavus . . . . . I - 13220

d) Artikli 13 B osa punkti b teise lõiguga antud pädevuse kohaldatavus . . . . . I - 13221

D. Järeldused . . . . . I - 13222

VIII. Ettepanek . . . . . I - 13223

I. Sissejuhatus

1. Šotimaa Court of Session (edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus") esitab EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotluses [2] Euroopa Liidu Kohtule mitu küsimust, mis puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (edaspidi „kuues direktiiv") [3] artikli 9 lõike 2 ja artikli 13 B osa punkti b tõlgendamist.

2. Eelotsuse küsimused puudutavad nii seda, kuidas teatavaid osaajalise kasutamise õiguste omandamise raames osutatavaid teenuseid käibemaksukohustuse seisukohast õigesti liigitada, kui ka seda, millised on määravad kriteeriumid maksustamisel olulise teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks. Eelotsusetaotlus esitati seoses Ühendkuningriigis asuva ja muu hulgas osaajalise kasutamise õiguste müügiga tegeleva ettevõtja Macdonald Resort Limited (edaspidi „MRL") ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksuhaldur; edaspidi „HMRC") vahelise kohtuvaidlusega, mis puudutab selliste tulude maksustamist, mida saadakse nimetatud ettevõtja konkreetselt teenuselt, mille raames vahendatakse teatava punktisüsteemi kohaselt tasu eest osaajalise kasutamise õigusi.

3. Käesolevale kohtuasjale leiab paralleele kohtuasjast RCI Europe, milles Euroopa Kohus tegi otsuse 3. septembril 2009. [4] Seda eelkõige seetõttu, et ka selle kohtuasja keskmes on osaajalise kasutamise õiguste omandamisega seotud äritehingute käibemaksualane käsitlemine. Siiski leidub hulk erinevusi, mis on seotud peamiselt MRL-i teenuse struktuuriga. Euroopa Kohtu sedastusi kohtuotsuses RCI Europe saab seetõttu kasutada vaid käesoleva kohtuasja õigusliku analüüsi lähtepunktina.

II. Õiguslik raamistik

4. Kuues direktiiv sisaldab sätteid maksustatava tehingu toimumise koha kindlaksmääramise kohta. Kõnealune direktiiv sõnastati uuesti 1. jaanuaril 2007 jõustunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta

2 – Vastavalt 13. detsembri 2007. aasta Lissaboni lepingule, millega muudetakse Euroopa Liidu lepingut ja Euroopa Ühenduse asutamislepingut (ELT C 306, lk 1), reguleerib eelotsusemenetlust nüüd Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 267.

3 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4 – 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe (EKL 2009, lk I-7533).

direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,[5] kusjuures põhikohtuasja seisukohast määravad sätted võeti üle peaaegu muutmata kujul.

5. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1[6] sätestab järgmise üldnormi:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht."

6. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2[7] sisaldab teatavaid erinorme. Selle sätte punkti a kohaselt „on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht".

Kuuenda direktiivi artikli 10 lõige 2[8] näeb ette järgmist:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis" on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetamata sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu. Liikmesriigid võivad teatavatel juhtudel ette näha, et kaupade ja teenuste pidevaid

5 – ELT L 347, lk 1.

6 – Vastab direktiivi 2006/112 artiklile 43.

7 – Vastab direktiivi 2006/112 artiklile 45.

8 – Vastab direktiivi 2006/112 artiklitele 62–66.

tarneid, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, käsitatakse lõppenuna vähemalt ühe aasta järel.

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.

Erandina eespool nimetatud sätetest võivad liikmesriigid ette näha, et maks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul:

– hiljemalt arve väljastamisel, või

– hiljemalt müügihinna kättesaamisel, või

– kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu kuupäevast.”

7. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa [9] sisaldab järgmist sätet:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[…]

b) kinnisvara liising [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] ja rendileandmine, v.a:

1. liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sh majutamine puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades;

2. ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

9 – Vastab direktiivi 2006/112 artikli 135 lõigetele 1 ja 2.

3. alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;

4. seifide rendileandmine.

Liikmesriigid võivad käesoleva maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid."

III. Asjaolud

8. MRL on Šotimaal (Ühendkuningriik) asuv osaühing, mis ei ole noteeritud börsil. MRL-i majandustegevus seisneb Ühendkuningriigis ja Hispaanias asuvate kinnisasjade osaajalise kasutamise õiguste (*timesharing*-õigused) võõrandamises koos kinnisvara haldamise ja muude seotud teenustega. MRL-il on mõlemas riigis palju puhkemajutuskohti ja Ühendkuningriigis hotellikett. HMRC on ametiasutus, kelle pädevuses on Ühendkuningriigis käibemaksu sissenõudmine.

9. Kuni 2003. aastani võimaldasid MRL-i müüdud osaajalise kasutamise õigused teostada klientidel kasutusõigusi kindlaksmääratud nädalatel: MRL-i kliendid maksid MRL-ile õiguse eest kasutada pikaajalise või tähtajatu kokkuleppe alusel teatava perioodi, harilikult igal aastal ühe või kahe ette kindlaks määratud nädala jooksul teatavat kinnisasja (edaspidi ka „nädalase kasutamise õigus"). Kliendid pidid tasuma iga-aastased hoolduskulud. Kindlateks nädalateks kasutusõiguse ostnud klientide makstud tasult arvestas MRL käibemaksu asjaomase kinnisasja asukoha ja vanuse põhjal. Kui kinnisasi asus Ühendkuningriigis ja oli vähem kui kolm aastat vana, tasuti käibemaksu hariliku maksumäära alusel. Kui kinnisasi asus Ühendkuningriigis ja oli vähemalt kolm aastat vana, käsitleti teenust maksust vabastatuna. See käsitlusviis oli kooskõlas HMRC-i arusaamaga käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisest kindlateks nädalateks ettenähtud kasutusõiguse müügi suhtes. Kui kinnisasi asus Hispaanias, käsitleti tehingut sellisena, mis ei kuulu Ühendkuningriigi käibemaksu kohaldamisalasse ja mille suhtes olid kohaldatavad asjakohased Hispaania käibemaksualased õigusnormid. Hoolduskuludelt arvestati käibemaksu vastavalt kas Ühendkuningriigis või Hispaanias.

10. Oktoobris 2003 tõi MRL turule uue osaajalise kasutamise toote nimetusega „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (edaspidi „Options"). Optionsi loomiseks asutas MRL klubi nimega „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (edaspidi „klubi"), mis on mitteõigusvõimeline seltsing, mille tegevust reguleerib kirjalik põhikiri ja mille peamine eesmärk on „tagada liikmetele õigus reserveerida 30 aasta jooksul igal aastal teatavaks ajavahemikuks puhkuse veetmise majutus ja muud lisanduvad hüved vastavalt käesolevas põhikirjas kindlaksmääratud kavale".

11. Eelotsusetaotlusest nähtub, et klubi põhikiri ja sellega seotud lepingud on keerulised ja et nende põhitingimused on järgmised:

i) Klubi asutati 3. oktoobril 2003 kolmekümneks aastaks, seega on selle tegevus ette nähtud kuni 2. oktoobrini 2033.

ii) Põhikirja ja sellest tulenevaid poolte õigusi ning nendega seotud lepinguid reguleerivad Šotimaa õigusnormid.

iii) Põhikirja kohaselt on MRL asutajaliige, kelle volitused ja vastutus hõlmavad klubi majandus- jm tegevust, osaajalise kasutamise kava haldamist ja muud tegutsemist, mida ta võib sel eesmärgil tarvilikuks pidada.

iv) Iga osakupunktiõigus annab liikmele ühe hääle.

v) Asutajaliikmena määras MRL usaldusisiku ning andis talle 2003. aasta oktoobrikuu paiku üle kõik oma majutusvarade nädalase kasutamise õigused, mis olid müümata. Põhikirja kohaselt oli MRL-il õigus selliste majutusvaradega seotud „osakupunktiõigustele". Neid osakupunktiõigusi (samuti majutusvaradega seotud õigusi, mille MRL andis usaldusisikule üle hiljem) võib MRL võõrandada lihtliikmetele. „Osakupunktiõiguse" kontseptsiooni selgitatakse allpool punktis vii.

vi) MRL-i kliendid, kes esitavad liitumistaotluse ja vastavad asjakohastele liikmesuse tingimustele, saavad Optionsi lihtliikmeteks. Nad omandavad osakupunktiõigusi, ostes neid MRL-ilt (vt eespool) või deponeerides kindlaksmääratud nädalateks ettenähtud kasutusõigused usaldusisiku juures (vt selgitust allpool punktis viii).

vii) Põhikirja kohaselt omistab MRL kõikidele liikmete käsutuses olevatele kindlaksmääratud nädalateks ettenähtud kasutusõigustele teatava väärtuse. Neid väärtusi väljendatakse teatavas arvus osakupunktides, mis määratakse kindlaks vastavalt majutuse asukohale, tasemele ja tüübile

ning aastaajale. Igal aastal saavad liikmed vastavalt oma osakupunktiõigustele teatava arvu osakupunkte. Osakupunktid võivad nad lunastada samal aastal, kasutades enda valitud ajal oma osakupunktide väärtusele vastavat enda valitud majutust. Mõiste „osakupunktiõigus" tähendab liikme õigust saada igal aastal punkte selleks, et teostada oma õigust kasutada sel aastal majutust. Liikmete õigus osakupunkte lunastada sõltub sellest, kas soovitaval ajal ja soovitavas puhkemajutuskohas on võimalik majutust kasutada.

viii) Optionsi liikmeks saada sooviv isik ei pea maksma liitumistasu, kuid peab uue lihtliikmena omandama osakupunktiõigusi. Selleks on kaks moodust. Esiteks võib ta osakupunktiõigusi MRL-ilt osta (praegu maksab üks osakupunktiõigus 2,50 Inglise naela, aeg-ajalt pakutakse reklaami eesmärgil allahindlust). Ostutehing teostub kliendi ja MRL-i vahelise osakupunktide müügilepingu sõlmimisel. Teiseks võib klient saada osakupunktiõigusi selle eest, et ta 1) deponeerib varem MRL-ilt omandatud nädalase kasutamise õigused usaldusisiku juures või 2) maksab „laiendustasu". Teist nimetatud moodust saab kasutada kahel viisil. Isik, kes juba on MRL-i osaajalise kasutamise õiguse omanik, võib kanda oma vara üle Optionsi süsteemi, sõlmides MRL-iga „laienduslepingu" ja saades seeläbi oma osaajalise kasutamise õigusele vastava arvu osakupunktiõigusi. Teine võimalus on see, et liikmeks saada sooviv isik, kellel endal nädalase kasutamise õigusi veel ei ole, võib sõlmida MRL-iga „edasimüügi- ja laienduslepingu", mille kohaselt ostab ta nädalase kasutamise õigused ja ühtlasi kannab need üle Optionsi süsteemi. Emma-kumma nendest lepingutest sõlminud liikmeid nimetatakse „laiendatud võimalustega liikmeteks". Nemad moodustavad lihtliikmete erirühma. Laiendatud võimalustega liige säilitab igal aastal õiguse kasutada oma asjaomase aasta nädalase kasutamise õigusi aasta esimese kahe kuu jooksul. Kui ta otsustab need kasutamata jätta, saab ta vastava arvu osakupunkte, mille alusel ta võib kasutada teisi Optionsi programmi raames pakutavaid majutusi, ning tema nädalase kasutamise õigusi, mis on deponeeritud usaldusisiku juures, saavad kasutada teised liikmed, kes soovivad lunastada oma osakupunkte kõnealuse majutuse kasutamiseks nendel nädalatel.

ix) Lisaks kohustuvad lihtliikmed maksma iga-aastast haldustasu vastavalt oma osakupunktiõigustele ning tehingutasusid majutuse reserveerimise eest osakupunktide lunastamisel. Maksed tehakse MRL-ile Šotimaal.

x) Lihtliikmed võivad igal ajal MRL-ilt osakupunktiõigusi juurde osta.

xi) Põhikiri näeb ette, et MRL võib korraldada liikmete osakupunktide vahetamist MRL-i hallatavates hotellides majutamise või muude hüvede vastu. Praktikas on MRL korraldanud nii, et selle asemel, et lunastada osakupunkte osaajaliselt kasutatava majutuse kasutamise eest, võivad liikmed taotleda kuni 10 kuud ette osakupunktide vahetamise kolme-, neljavõi seitsmepäevase majutuse vastu ühes rohkem kui 70 hotellist sõltuvalt vabade kohtade olemasolust. Reserveerimiseks nõutavate osakupunktide arv muutub vastavalt erikategooriatele, millesse osalevad hotellid on jaotatud. Pärast reserveerimist võtab MRL hotelli ees vastutuse majutuskulude tasumise eest.

xii) Põhikirja kohaselt võivad liikmed taotluse korral ühel aastal kasutamata osakupunktid alles hoida ja kasutada neid järgneval aastal. Liikme õigus osakupunktidele säilitatakse terves ulatuses, kui sellekohane taotlus esitatakse hiljemalt üheksa kuud enne jooksva aasta lõppu, ning kuni 50% ulatuses, kui taotlus esitatakse üheksa kuni kolm kuud enne aasta lõppu.

xiii) Põhikirjas on ette nähtud, et liikmed saavad hiljemalt kolm kuud enne aasta lõppu võtta osakupunkte laenuks oma järgmise aasta õiguste arvelt, kui nad reserveerivad majutuse, mille jaoks on vaja rohkem osakupunkte, kui tuleneb nende jooksva aasta osakupunktiõigustest. Selleks peavad nad reserveerimise ajal maksma järgmise aasta prognoositava haldustasu.

xiv) Samuti näeb põhikiri ette, et MRL võib luua oma liikmetele võimalusi osaleda ja olla liige organisatsioonivälises (st kolmandate isikute pakutavas) osaajalise kasutamise õiguste vahetamise programmis. MRL on loonud sidemed ühe sellise programmiga, mis kannab nimetust „Interval International". Optionsiga liitumisel saavad liikmed eraldi tasu maksmata kaheks aastaks Interval Internationali liikmeks. Seejärel võivad liikmed jätkata Interval Internationali liikmeks olemist eraldi kokkuleppe alusel ja omal kulul. Liikmesus Interval Internationalis annab klubi liikmetele õiguse vahetada Optionsi

raames oma osakupunktide eest mis tahes aastal lunastatud nädalase kasutamise õigusi majutuse vastu, mida pakuvad teised Interval Internationali liikmed. Põhikirja kohaselt on MRL-il õigus lõpetada kokkulepitud osalus organisatsioonivälise osaajalise kasutamise õiguste programmis või seda osalust muuta.

13. Vaidlus sai alguse HMRC 2004. aasta märtsi otsusest, mille kohaselt tuleb osakupunktiõiguste üleandmist käsitleda kui klubisse kuulumisest tuleneva hüve üleandmise tehingut, mis kuulub maksustamisele. Lisaks sellele luges HMRC teenuse osutamise kohaks Ühendkuningriigi.

xv) MRL-il on õigus mis tahes ajal kõrvaldada Optionsist nädalase kasutamise õigused, mis ta on usaldusisikule üle andnud (vt eespool punkt v). Siiski on MRL kohustatud tagama, et alati on olemas piisavalt majutusvõimalusi, mis vastavad tema ja lihtliikmete osakupunktiõiguste koguväärtusele. Samuti on MRL-il õigus määrata kindlaks ja muuta majutusele vastavate osakupunktide väärtust ning osakupunkte ja osakupunktiõigusi nende arvu kooskõlalise suurendamise või vähendamise teel ümber nomineerida, kui ta samal ajal säilitab nende väärtuse.

14. MRL esitas HMRC otsuse peale kaebuse Edinburghi Value Added Tax Tribunal'ile (maksukohus; edaspidi „VAT Tribunal"). 24. aprillil 2006 tutvus VAT Tribunal tõenditega, uuris poolte esitatud selgitust vaidlustamata asjaolude kohta ning kuulas ära poolte suulised märkused. 16. juunil 2006 kuulutas VAT Tribunal oma lõpliku otsuse, millega jättis MRL-i kaebuse rahuldamata.

15. Seejärel esitas MRL apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Pärast poolte ärakuulamist otsustas nimetatud kohus taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

IV. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12. Põhikohtuasja vaidlus puudutab küsimust, kuidas on käibemaksukohustuse seisukohast õige liigitada teenuseid, mida MRL osutab osaajalise kasutamise õigust puudutava majandustegevuse raames. Vaidluse all on ka nende teenuste osutamise koht.

„1) Kas teenust, mille raames annab MRL kooskõlas klubi põhikirja tingimuste ja nendega seotud lepingutega üle lepingulisi õigusi, mis annavad nende ostjale õiguse saada osakupunkte, mille eest saab igal aastal lunastada võimaluse kasutada osaajaliselt kasutatavat majutust MRL-i

puhkemajutuskohtades („osakupunktiõigused”), tuleb käsitada kui:

a) kinnisvara üürile- või rendileandmist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti b (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt l) tähenduses või

b) klubi liikmesuse andmist või

c) mingil muul viisil?

2) Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab see, et

a) mõnel juhul omandatakse nimetatud lepingulisi õigusi selle eest, et klient deponeerib MRL-i juures endale juba kuuluvaid õigusi, mis võimaldavad tal kasutada osaajaliselt kasutatavat majutust teatavas kohas ühe või mitme kindla nädala jooksul;

b) klient võib igal aastal otsustada, et ta jätab sel aastal täielikult või osaliselt kasutamata enda õiguse saada osakupunkte mis tahes kasutamisõiguse eest ning selle asemel kasvatab oma õigusi järgmiseks aastaks või kasvatab kooskõlas vastava kava lepingutingimustega oma õigusi jooksvaks aastaks, „laenates” osakupunkte järgmise aasta osakupunktide saamise õiguse arvelt;

c) majutusvarasse kuuluvate kinnisasjade koosseis võib pärast osakupunktiõiguste omandamist ja enne osakupunktide eest kinnisasja kasutamise õiguse lunastamist muutuda;

d) vastava kava lepingutingimuste kohaselt võib teenuse osutaja muuta nende osakupunktide arvu, mida kliendil on õigus igal aastal saada;

e) apellant võib näha osakupunktiõiguste omanikele ette võimaluse osaleda organisatsioonivälises osaajalise kasutamise õiguste programmis;

f) apellant võib näha osakupunktiõiguste omanikele ette võimaluse vahetada osakupunkte majutuse vastu

apellandi hallatavates hotellides või apellandi poolt pakutavate muude hüvede vastu?

3) Kas eespool esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud teenused, mida maksukohustuslane osutab,

a) on „kinnisvaraga seotud teenused" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 45) tähenduses?

b) Kui vastus kolmanda küsimuse punktile a on jaatav: kuidas tuleb kindlaks määrata teenuse osutamise koht olukorras, kus klubi liikmed võivad teostada oma lepingulisi õigusi, kasutades osaajaliselt kasutatavat majutust rohkem kui ühes liikmesriigis ning teenuse osutamise ajal ei ole teada, millist majutust sel viisil kasutatakse?"

V. Menetlus Euroopa Kohtus

16. Eelotsusetaotlus, mis tehti 10. juulil 2009, saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 14. juulil 2009.

17. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 ettenähtud tähtajaks esitasid kirjalikud märkused MRL, Ühendkuningriigi, Portugali Vabariigi ja Kreeka Vabariigi valitsus ning komisjon.

18. Kohtuistungil, mis toimus 10. juunil 2010, esitasid oma märkused MRL-i, Ühendkuningriigi ja Kreeka Vabariigi valitsuse ning komisjoni esindajad.

VI. Poolte peamised argumendid

19. Eelotsusetaotluse mõistliku tõlgenduse puhul saab eelotsuse küsimused jagada põhimõtteliselt kaheks teemavaldkonnaks. Esimene teemavaldkond puudutab MRL-i osutatud teenuste õiget liigitamist ja asjakohaste hindamiskriteeriumide kindlaksmääramist. Teine teemavaldkond puudutab kinnisvara üürileandmise puhul maksuvabastuse kohaldamise võimalust.

A. *Kõnealuste teenuste liigitamine*

20. MRL leiab, et teenuseid, mida ta osutab vastavalt osakupunktide programmile, mille kohaselt antakse ostjale võimalus vahetada osakupunktiõigused osaajalise kasutamise õiguste vastu, tuleb käsitada üürile- või rendileandmisena kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses. Teise võimalusena võib need liigitada kinnisvaraga seotud teenusteks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses, kuid mitte mingil juhul klubi osutatud teenusteks.

21. *Portugali valitsus* on arvamusel, et kui puhkuseklubi liige kannab klubile üle teatava rahasumma või annab talle teatava arvu osakupunktide eest üle enda osaajalise kasutamise õiguse, on see summa või osaajalise kasutamise õigus tasu puhkemajutuskohas majutamise tasulise teenuse eest, olenemata sellest, kas puhkemajutuskoha omanik on klubi ise või kolmas isik, kes esitab klubile majutusteenuse eest arve.

22. *Kreeka valitsus* on seisukohal, et kõnealuseid teenuseid, mida osutatakse vastavalt osakupunktide programmile, mille kohaselt antakse ostjale võimalus vahetada osakupunktiõigused osaajalise kasutamise õiguste vastu, tuleb käsitada liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamisena hotellisektoris või sama ülesandega sektorites kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 1 tähenduses. Neid ei saa aga käsitada maksuvaba üürile- või rendileandmisena.

23. *Ühendkuningriigi valitsuse* arvates ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b käesolevas asjas kõne all oleva teenuse suhtes kohaldatav. Ühendkuningriigi valitsus peab vajalikuks lähtuda rangest tõlgendusest kooskõlas kohtupraktikas väljakujunenud põhimõtete ja käibemaksusüsteemi nõuetega. Neid põhimõtteid tuleb kohaldada eelkõige kinnisvara rendile- või üürileandmise mõiste suhtes. Seoses üürileandmisega on Euroopa Kohus leidnud, et selle teenuse puhul annab kinnisasja üürileandja üürnikule kindlaksmääratud ajaks tasu eest õiguse kinnisasja kasutada ning välistab teiste isikute samasuguse õiguse. Kohtupraktika põhimõtete kohta märgib Ühendkuningriik, et maksustatava teenuse laadi hindamiseks tuleb arvesse võtta kõiki kõnealuse teenusega seotud asjaolusid. Ühendkuningriigi valitsus kahtleb seoses põhikohtuasjaga, kas MRL-i ärimudelit saab käsitada kinnisvara rendile- või üürileandmisena. Ta põhjendab seda sellega, et osakupunktide omandamise ajal ei saa majutust, majutuse kestust ega isegi osaajalise kasutamise õigust veel kindlaks määrata. Majutuse laad ei ole lepinguosalistele sel ajal veel teada,

nii et osakupunktide omandamine ei ole seotud kindla kinnisasjaga.

24. Ühendkuningriigi valitsus teeb seetõttu järelduse, et esimese küsimuse punktile a tuleb vastata eitavalt. Pigem on tegemist käibemaksuga maksustatava teenusega, mida osutatakse klubi liikmesuse raames.

25. *Komisjoni* arvates ei saa rahasummat, mida makstakse teenuse eest, mis seisneb selles, et vahendatakse osaajalise kasutamise õiguste vahetamist osakupunktide vastu, käsitada klubi liikmesusega seotud tasuna. Klient ei maksa klubi liikmesuse eest, vaid pigem õiguse eest kasutada igal aastal MRL-i kinnisvara, mille suhtes on tal osaajalise kasutamise õigus. Järelikult tuleb kõnealuse teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel neid eeliseid arvesse võtta.

26. Komisjon on arvamusel, et kuna osakupunktiõigused vahetatakse osaajalise kasutamise õiguste vastu, on need kinnisvaraga piisavalt otseselt seotud. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt maksustatakse sellise teenuse osutamisel tekkiv käive käibemaksuga kinnisvara asukohas. Seega määrab teenuste osutamise koha osakupunktiõiguste omaniku käsutusse antud kinnisasja geograafiline asukoht.

27. Komisjon teeb järelduse, et osakupunktiõiguste vahendamisele, mis toimub sellise programmi raames nagu MRL-i programm, tuleb kohaldada samu käibemaksualaseid õigusnorme nagu osakupunktiõiguste vahetamise teenusele. Osakupunktiõiguste vahetamine sellise kinnisasja kasutamise vastu, mille suhtes on isikul osaajalise kasutamise õigus, või hotellimajutuse vastu on kinnisvaraga seotud teenus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

B. *Maksustamiskoht ja maksuvabastuse võimalus*

28. MRL väidab, et esimeses ja teises eelotsuse küsimuses kirjeldatud teenused on „kinnisvaraga seotud" teenused kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses. Seoses kolmanda eelotsuse küsimuse punktiga b leiab MRL, et teenuse osutamise koht tuleb kindlaks määrata erinevalt, olenevalt sellest, kas teenust osutatakse laiendustasu eest või osakupunktiõiguste ostu alusel.

29. MRL teeb ettepaneku määrata teenuse osutamise koht esimesel juhul sarnaselt kohtuotsusega RCI Europe kindlaks selle kinnisasja asukoha järgi, mille suhtes on asjaomasel

liikmel osaajalise kasutamise õigus. MRL selgitab, et teisel juhul koosneb teenusega seotud kinnisvara MRL-i kogu majutusvarast osakupunktiõiguste ostmise ajal, nagu see on usaldusisikule nädalase kasutamise õiguste haldamiseks üle antud.

30. Võttes arvesse asjaolu, et MRL-i majutusvara asub kahes liikmesriigis (Hispaania ja Ühendkuningriik), on vajalik jaotus. MRL teeb seetõttu ettepaneku võtta kasutusele jaotusmeetod, mis põhineb kummaski liikmesriigis osakupunktiõiguste ostu ajaks kogunenud kinnisvara väärtusel. See jaotusmeetod ei ole uus ja olukorda võib võrrelda Ühendkuningriigis registreeritud kinnisvaramaakleri olukorraga, kes müüb kinnisvara, millest osa asub Ühendkuningriigis ja osa Hispaanias. Ta võib müüa kogu vara koguhinna eest ühele ostjale. Sel juhul peab kinnisvaramaakler esitama mõlemas riigis maksudeklaratsiooni, mis põhineb saadud tulu tasakaalustatud jaotusel.

31. *Portugali valitsus* leiab, et asjaolu, et maksed tehakse või õigused antakse üle enne, kui klient on kõnealuse puhkemajutuskoha välja valinud, ei saa mõjutada maksustamiskohta. Maksustatava teokoosseisu, st tulevase teenuse määravad asjaolud selguvad alles siis, kui määratakse kindlaks puhkemajutuskoht, kuhu klient majutub. Alles siis saab MRL kõnealuse teenuse maksustamise seisukohalt lõplikult liigitada ja arvutada maksu suuruse. Kuna teenus loetakse osutatuks alles siis, kui kõnealune puhkemajutuskoht, kus majutusteenust osutatakse, on kindlaks määratud, ei teki teenuse osutamise koha suhtes kahtlust.

32. Kõnealuste teenuste hindamine nii nende õigusliku olemuse kui ka maksustamiskoha põhjal tagab teenuste tõhusa maksustamise nende tegelikus tarbimiskohas. Teistsugune hinnang – eelkõige Ühendkuningriigi ametiasutuste antud hinnang – takistaks sellistelt majutusteenustelt saadava tulu maksustamist liikmesriigis, kus neid tegelikult osutatakse ja tarbitakse.

33. Portugali valitsus järeldab seetõttu, et kolmanda eelotsuse küsimuse punktidele a ja b tuleb vastata nii, et MRL-i teenuste osutamise koht on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt puhkemajutuskoha asukoht, kusjuures maksustamiskoht määratakse kindlaks ja maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui selguvad maksustatava teokoosseisu kõik määravad asjaolud, st selgub kliendi konkreetne puhkemajutuskoht.

34. *Kreeka valitsuse* arvates ei ole kahtlust, et osaajalise kasutamise õigused on

kinnisvaraga seotud õigused ja et nende vahendamine ja vahetamise võimaldamine on kinnisvaraga seotud teenused, nagu Euroopa Kohus on sedastanud kohtuotsuse RCI Europe punktis 39. Sellest tulenevalt tuleb kolmanda eelotsuse küsimuse punktile a vastata jaatavalt, st nii, et esimeses ja teises eelotsuse küsimuses kirjeldatud teenused, mida maksukohustuslane osutab, on kinnisvaraga seotud teenused kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 tähenduses.

35. Kreeka valitsus teeb ettepaneku vastata kolmanda eelotsuse küsimuse punktile b nii, et kui klubi liikmed võivad teostada oma lepingulisi õigusi, kasutades puhkemajutust, mille suhtes on neil osaajalise kasutamise õigus, ja kui teenuse osutamise ajal ei ole teada, millise puhkemajutuskohaga on tegemist, on esimeses ja teises eelotsuse küsimuses nimetatud teenuste osutamise koht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt teenuse osutaja tegevuskoht või teenuste osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

36. *Ühendkuningriigi* valitsus leiab, et osakupunktiõiguste andmine ei ole konkreetse kinnisasjaga piisavalt seotud, et saaks kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 2. Ainuüksi asjaolu, et kõnealune kinnisasi ei ole teada ega pruugi osakupunktiõiguste andmise ajal MRL-i kinnisvaraportfelli koosseisu kuuluda, näitab, et see teenus ja lõpuks kasutatav kinnisasi ei ole piisavalt seotud. Seda seisukohta kinnitab asjaolu, et osakupunktiõiguste omanikule jääb õigus otsustada, kas ta kasutab neid osakupunktiõigusi või vahetab need muude hüvede vastu. On mõistlik järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 ei ole kohaldatav, kuna osakupunktiõiguste andmise ja kinnisasja hilisema kasutamise vahel puudub piisav seos. Seetõttu tuleks kolmanda eelotsuse küsimuse punktile a vastata eitavalt.

37. Käesoleva kohtuasja ja kohtuasja RCI Europe vahele ei saa paralleeli tõmmata. Erinevalt viimati nimetatud kohtuasjast ei ole MRL-i eesmärk luua teenuste osutamisega mehhanismi juba olemasolevate osaajalise kasutamise õiguste vahetamiseks. Juurdepääsu puhkemajutuskohtade ühisnimekirjale ei pakuta lisavõimalusena nagu kohtuasja RCI Europe puhul. Asi on pigem vastupidi, sest kõnealune juurdepääs on MRL-i majandustegevuse ainus eesmärk.

38. Ühendkuningriigi valitsus teeb ettepaneku vastata kolmanda eelotsuse küsimuse punktile a eitavalt ja sellest tulenevalt loobuda kolmanda eelotsuse küsimuse punkti b

käsitlemisest. Ühendkuningriigi valitsus märgib sellegipoolest, et selles eelotsuse küsimuses kirjeldatud probleemid näitavad, et osakupunktiõiguste andmise ja majutuskoha hilisema kasutamise vahel ei ole mingit seost, ja tõendavad seega, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamine tooks kaasa lihtsa ja mõistliku tulemuse, mida aga ei esineks artikli 9 lõike 2 kohaldamisel.

39. *Komisjon* toetab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamist, leides, et osakupunktiõiguste andmine ja konkreetne kinnisasi on piisavalt tihedalt seotud. Lisaks märgib komisjon, et juhul kui kohaldamisele kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnorm, on ettevõtjatel käibemaksukohustust lihtne vältida, kui nad korraldavad oma majandustegevuse klubi vormis ja valivad asukoha väljaspool ühenduse käibemaksu ruumilist kohaldamisala.

40. Komisjon leiab, et artikli 13 B osa punktil b põhinev maksuvabastus ei ole põhjendatud. Peale selle on liikmesriikidel erandi ulatuse kindlaksmääramisel märkimisväärne kaalutlusruum, sest nimetatud sätte viimane lause ütleb, et liikmesriigid võivad nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid. Euroopa Kohus on sedastanud, et see säte võimaldab liikmesriikidel kehtestada üldnormi, mis näeb ette kinnisvara üürileandmise maksustamise käibemaksuga, kuid lubab teha sellest normist erandi, mille kohaselt vabastatakse käibemaksust üksnes elamispinnana kasutatava kinnisvara üürileandmine.

41. Komisjon jõuab seetõttu järeldusele, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b ei takista liikmesriigil jätta maksuvabastus kohaldamata teenuse puhul, mis seisneb puhkemajutuskoha kasutamise õiguse lühiajalises üleandmises.

VII. Õiguslik hinnang

A. *Sissejuhatavad märkused*

1. Teenuse osutamise koha ühtse kindlaksmääramise vajadus

42. MRL-i ja HMRC vaheline õigusvaidlus saab alguse küsimusest maksustatava tehingu toimumise koha osas. Vastusest kõnealusele küsimusele sõltub omakorda küsimus, kas MRL-i majandustegevuse raames tehtud tehingute maksustamine kuulub Ühendkuningriigi või Hispaania maksuhalduri pädevusse.

43. Piiriüleste teenuste maksustamisel on kõige olulisemad teenuse osutamise kohta käsitlevad sätted, sest need annavad vastuse küsimusele, millise riigi käibemaksuõigus on kohaldatav. [10] Kuna käibemaksusüsteemi kohaldamisala hõlmab kaupade tarnimist ja teenuste osutamist, mida teeb ettevõtja oma majandustegevuse raames riigi territooriumil tasu eest, saab käibemaksu käsitlevaid siseriiklikke õigusnorme kohaldada ainult juhul, kui kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht asub asjaomase riigi territooriumil.

44. Kui iga riik lähtuks teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel erinevatest kriteeriumitest, võiks tulemuseks olla nii topeltmaksustamine kui ka maksustamata jätmine. Just seetõttu on eriti tähtis, et ühisturu raames määrataks teenuse osutamise koht kindlaks ühtsetel alustel. [11] Kuuenda direktiivi põhjenduse 7 kohaselt on direktiivis sätestatud kaubatarne või teenuse osutamise kohta käsitlevate normide eesmärk piiritleda üksikute liikmesriikide maksustamispädevused, et vältida pädevuskonflikte. [12] Ühtsed kogu liidus kohaldatavad kriteeriumid maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramiseks peavad kaasa tooma käibemaksu reguleerivate siseriiklike õigusnormide otstarbeka piiritlemise. [13]

2. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üldpõhimõtted

45. Liikmesriikide vahel esinevaid pädevuskonflikte saab vältida, kehtestades võimalikult lihtsad ja selged normid, kusjuures seadusandlikust seisukohast tulevad kõne alla erinevad lähtepunktid olenevalt sellest, kas olulisemaks peetakse ettevõtja asukoha põhimõtet või sihtriigi põhimõtet. Esimese põhimõtte kohaselt lähtutakse kohast, kus

10 – Samal seisukohal on ka Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, lk 121. Vt ka Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, 1. kd, lk 497, kelle arvates ei ole teenuse osutamise koha kindlaksmääramise teooria oluline sellistel juhtudel, mil tehingute maksustamise pädevus kuulub ühele ja samale riigile. Kui aga pädevad on eri riikide maksuhaldurid, sest kaupu veetakse näiteks teise liikmesriigi territooriumile või teenuseid osutatakse isikule, kelle elukoht on teises liikmesriigis, ei ole võimalik ühetähenduslikult määratleda, kas majandustegevus toimus konkreetse riigi territooriumil või väljaspool seda. Vastamisel küsimusele, kas ja millist käibemaksu tuleb sisse nõuda, on otsustav teenuse osutamise koha kindlaksmääramine.

11 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH", teoses: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (väljaandjad Achatz, M. ja Tumpel, M.), Wien 2001, lk 125.

12 – Vt selle kohta 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 14); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20); 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst jt (EKL 1997, lk I-1195, punkt 10) ja 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (EKL 2005, lk I-3947, punkt 23). Kõnealustes otsustes märkis Euroopa Kohus seoses kuuenda direktiivi artikliga 9, mis käsitleb teenuse osutamise kohta, et nimetatud sätte eesmärk on vältida pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, aga ka tulude maksustamata jätmist.

13 – Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, lk 81, on seisukohal, et kõnealuse korra peamine eesmärk on piiritleda selgelt liikmesriikide maksustamispädevus, et vältida nii topeltmaksustamist kui ka tarbimise maksustamata jätmist.

on teenust osutava isiku majandustegevuse asukoht, teise põhimõtte kohaselt loetakse teenuse osutamise kohaks teenuse tõenäolise tarbimise ja/või teenusest saadud tulu kasutamise kohta.

46. Olles teadlik asjaolust, et mõlemal põhimõttel on ühisturu toimimise seisukohast nii eeliseid kui ka puudusi, otsustas ühenduse seadusandja kuuendas direktiivis sisalduvaid teenuse osutamise kohta käsitlevaid sätteid sõnastades kombineeritud lähenemisviisi kasuks [14], määrates artikli 9 lõikes 1 teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt teenuse osutaja asukoha. Artikli 9 lõikes 2 sätestas ta kõnealusest põhimõttest siiski mitu imperatiivset erandit, mis piiravad märkimisväärselt artikli 9 lõike 1 kohaldamisala ja muudavad kuuendas direktiivis kehtiva asukoha põhimõtte erandiks. [15] Lisaks nähti ette erisätted, mis võtavad arvesse teatavate tegevusalade eripärasid.

3. Eelotsuse küsimuste järjekorra muutmise vajadus

47. Eelotsuse küsimused on sõnastatud nii, et nendega määratakse põhimõtteliselt kindlaks nende uurimise järjekord. Nagu ma aga juba alguses märkisin, on nende eesmärk selgitada lähemalt kolme peamist õigusküsimust, mille saab omakorda jagada kahte teemavaldkonda. Esimene puudutab kõnealuse teenuse õiget maksualast liigitamist ja teenuse osutamise koha kindlaksmääramist. Teine on seotud küsimusega, kas põhikohtuasjas on kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud erand. Ülevaatlikkuse huvides tuleb eelotsuse küsimuste järjestust seega vastavalt käibemaksualaste õigusnormide ülesehitusele muuta ja neile tuleb vastata minu pakutud järjekorras. [16]

48. Sellest tulenevalt selgitan kõigepealt välja asjas tähtsust omava teenuse, mille üle vaieldakse ja mille alusel tekkivat käivet

14 – Kohtujurist Sharpston märgib oma 7. märtsi 2006. aasta ettepanekus kohtuasjas C-166/05: Heger (EKL 2006, lk I-7749, ettepaneku punkt 27), et ühenduse seadusandja kaldus kuuendas direktiivis üldpõhimõttest kõrvale, sest teenuste osutamise koha reegel lähtub mitte sihtriigi, vaid päritoluriigi põhimõttest, kuigi käibemaksu kui tarbimismaksu üldpõhimõte on, et maksustamine peaks toimuma tarbimiskoha järgselt.

15 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüssel 2001, lk 293, selgitab seda asjaolu kuuenda direktiivi ettevalmistavate materjalidega. Nende kohaselt lähtuti direktiiviettepaneku väljatöötamisel sellest, et ettevõtja asukoha aluseks võtmine on kõige praktilisem lahendus, kusjuures kõnealune ettepanek nägi ette veel suhteliselt vähe erandeid. Kuid erandite arv kasvas nõukogus peetud lõplike läbirääkimiste käigus, mille tulemusel ei ole õigusakti, mille nõukogu 1977. aasta mais vastu võttis, olnud lihtne rakendada.

16 – Euroopa Kohtul on õigus talle esitatud eelotsuse küsimused vajaduse korral ümber sõnastada, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule selle menetluses oleva vaidluse lahendamiseks tarvilik vastus. Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 32); 28. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-88/99: Roquette Frères (EKL 2000, lk I-10465, punktid 18 ja 19) ja 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (EKL 1999, lk I-1301, punkt 16).

maksustatakse. Seejärel määran kuuenda direktiivi sätete alusel kindlaks teenuse osutamise koha. Lõpuks käsitlen küsimust, kas MRL-i osutatud teenus on käibemaksust vabastatud.

B. *Kõnealuste teenuste ja teenuse osutamise koha liigitamine*

1. Vastastikuse seose vajadus

49. Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb". Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on teenus osutatud „tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille raames tehakse vastastikuseid sooritusi ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. [17]

17 – Vt sellega seoses 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma (EKL 1994, lk I-743, punkt 14); 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-172/96: First National Bank of Chicago (EKL 1998, lk I-4387, punktid 26–29) ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf (EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

50. Kõnealuse teenuse liigitamise esimeses etapis uuritakse teenuse osutamise ja selle eest makstava tasu vastastikust seost. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, antakse kõnealuse MRL-i teenuse raames „üle lepingulisi õigusi, mis annavad nende ostjale õiguse saada osakupunkte, mille eest saab igal aastal lunastada võimaluse kasutada osaajaliselt majutust MRL-i puhkemajutuskohtades". See üldine kirjeldus ei selgita siiski täpselt, milline on tasu ja teenuse vaheline seos.

2. Tasude eri liigid

51. Tundub, et MRL-i teenuseid saab kõige tõhusamalt analüüsida *a contrario*, vaadeldes klientidelt võetavaid erinevaid tasusid.

52. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et kuigi MRL ei võta oma klientidelt liikmeks astumise tasu, nõuab ta erinevaid tasusid, olenevalt sellest, millise kategooria liikmega on konkreetsel juhul tegemist. Kõigi kolme kategooria ühisjoon on aga see, et lihtliige peab maksma 1) iga-aastast „haldustasu" vastavalt

oma osakupunktiõigustele ja 2) „tehingutasu" majutuse reserveerimise eest osakupunktide lunastamisel.

53. Lisandub ka 3) tasu osakupunktiõiguste omandamise eest, mis võib toimuda a) ostu teel (edaspidi „ostutasu") või b) oma nädalase kasutamise õiguste deponeerimise ja „laiendustasu" maksmise teel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teabe kohaselt saab osakupunktiõiguste omandamise teist moodust kasutada kahel viisil. Isik, kellel juba on osaajalise kasutamise õigused, võib kanda oma kinnisvara üle Optionsi programmi, sõlmides MRL-iga „laienduslepingu" ja saades selle alusel osaajalise kasutamise õigustele vastava arvu osakupunktiõigusi. Teine võimalus on see, et liikmesusest huvitatud isik, kellel endal nädalase kasutamise õigusi veel ei ole, sõlmib MRL-iga „edasimüügi- ja laienduslepingu", mille kohaselt ostab ta nädalase kasutamise õigused ja kannab need ühtlasi üle Optionsi programmi.

54. Esimesest eelotsuse küsimusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib üksnes nende teenuste käibemaksualast hindamist, mis seisnevad osakupunktiõiguste andmises. Arvestades asjaolu, et selliste osakupunktiõigustega on seotud vaid laiendus- ja ostutasu, piirdun alljärgnevalt nende tasuliikide uurimisega.

3. Üksikute teenuste käibemaksualane hindamine

a) Laiendustasu

i) Asjakohase teenuse liigitamine

55. MRL-i võetavat laiendustasu tuleb käsitada tasuna sellises süsteemis osalemise eest, mis võimaldab MRL-i klientidel vahetada nädalase kasutamise õigusi kõigepealt omavahel. Sellele tasule on iseloomulik, et esiteks ei ole see seotud konkreetse vahetustehingu eduga ja teiseks on selle maksmine virtuaalsele vahetusnimekirjale juurdepääsu eeltingimus. Sellest tulenevalt ei saa vahetust käsitada tegeliku teenusena, vaid see tuleb tingimata seostada varasema teokoosseisuga. See teokoosseis saab olla üksnes MRL-i pakutav nädalase kasutamise õiguste vahetamise võimalus. Seega on teenus, mida laiendustasu

eest tegelikult osutatakse, kliendi enda nädalase kasutamise õiguste vahetamise hõlbustamine. Selles osas saab tõmmata teatavaid paralleele kohtuasjas RCI Europe kõne all olnud süsteemiga. Nagu MRL õigesti märgib [18], on kõnealune tasu võrreldav RCI Europe'i liikmeks astumise tasu ja liikmemaksuga.

56. Sellega seoses tuleb meenutada Euroopa Kohtu märkusi kohtuotsuse RCI Europe punktis 34, milles Euroopa Kohus käsitles vahetusnimekirja pidajale makstavate tasude liigitamist. Euroopa Kohus märkis seal, et kõnealust liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu tuleb „pidada tasuks sellises süsteemis osalemise eest, mis algselt loodi eesmärgiga võimaldada kõigil RCI Europe'i liikmetel oma osaajalise kasutamise õigust vahetada". Euroopa Kohus järeldas sellest, et „RCI Europe'i osutatud teenus on nimetatud vahetuse hõlbustamine ja nii liikmeks astumise tasu kui ka iga-aastane liikmemaks on liikme poolt selle teenuse eest makstav tasu". Käesolevas kohtuasjas on olukord samasugune.

57. Nende kahe süsteemi vahelisi paralleele ei mõjuta asjaolu, et käesolevas kohtuasjas uuritavas süsteemis ei toimu kahe kliendi vahel mitte otsene vahetus, vaid vahetus leiab pigem aset kaudselt osakupunktiõiguste omandamise ja osakupunktide lunastamise teel. Süsteemi lõppeesmärk – hõlbustada kolmanda isiku poolt peetava ühisnimekirja abil nädalase kasutamise õiguste vahetamist – on sisuliselt sama. MRL-i loodud süsteem erineb kohtuasjas RCI Europe käsitletud süsteemist vaid selle poolest, et pakub võimalust integreerida nädalase kasutamise õigused osakupunktide vastu vahetamise kaudu abstraktsesse osakupunktisüsteemi, et teha need seejärel kättesaadavaks kõikidele teistele klientidele. Osakupunktid, millele on õigus igal osakupunktiõiguste omanikul, kajastavad konkreetse kinnisasja väärtust ja toimivad samal ajal teatavas mõttes ühise vääringuna, mida kliendid kasutavad neile kasutamiseks antud kinnisvara eest maksmisel.

ii) Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine

58. Arvestades eespool nimetatud paralleele kohtuasjaga RCI Europe, mis on seotud nii kummagi ettevõtja ärimudeli lõppeesmärgi kui ka üksikute teenuste eesmärgiga, võib nimetatud kohtuasjas järgitud lähenemisviisi põhimõtteliselt kasutada ka seoses laiendustasuga.

18 – Vt MRL-i kirjalike märkuste lk 14, punkt 3.32.

59. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 koosseis eeldab kõigepealt piisavalt tihedat seost teenuse ja kõnealuse kinnisasja vahel. Kohtuasjas RCI Europe kõne all olnud olukorra puhul leidis Euroopa Kohus, et selline seos on olemas. Selle kohta märkis Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktis 37, et „osaajalise kasutamise õigus on õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu on kinnisvaraga seotud tehing".

60. Seoses küsimusega, millisest kinnisasjast tuleb osaajalise kasutamise õiguste vahetamise korral lähtuda, sedastas Euroopa Kohus, et „kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui teenust osutab ühing, kelle tegevusala on oma liikmete vahel puhkeotstarbeliste majutuskohtade osaajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest ühing võtab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on osaajalise kasutamise õigus".

61. Kõnealuse lähenemisviisi kohaldamist põhikohtuasja suhtes toetab MRL-i vahendajaroll tema klientide vahelistes suhetes. Sarnaselt kohtuasjas RCI Europe uuritud ärimudeliga ei võta klient, kes soovib oma nädalase kasutamise õigust vahetada teise kliendi õiguse vastu, ühendust mitte teise kliendiga, vaid MRL-iga. Lisaks toetab seda lähenemisviisi laiendustasu eest osutatava teenuse tegelik eesmärk. Klient, kes maksab MRL-ile laiendustasu, ei maksa nimelt mitte puhkuseteenuse eest, vaid esmajoones MRL-i teenuse eest, mis seisneb kindla kinnisasjaga seotud õiguse vahetamise hõlbustamises. Sellest tuleneb, et MRL-i teenus on seotud kinnisvaraga, millele on õigus vahetust soovival nädalase kasutamise õiguse omanikul. Vastavalt lähenemisviisile, mida Euroopa Kohus järgis kohtuotsuses RCI Europe, tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisel laiendustasu maksustamisega seoses lähtuda kliendi pakutud kinnisasja asukohast.

b) Ostutasu

i) Asjakohase teenuse liigitamine

62. Ostutasu osakupunktiõiguste omandamise eest nõutakse seevastu üksnes juhul, kui klient ei paku enda nädalase kasutamise

õigusi. Nagu MRL selgitab [19], makstakse seda võõra kinnisasja nädalase kasutamise õiguste konkreetse või tulevase omandamise eest. Seepärast tuleb lähtuda sellest, et asjakohane MRL-i teenus seisneb osakupunktiõiguste andmises ja kinnisasja vahendamises kasutamise eesmärgil.

sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas. MRL-i osutatud teenuse tarbimine, mis seisneb kõnealuse kinnisasja kasutamises, toimub loomulikult kinnisasja asukohas.

ii) Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine

63. Laiendustasu puhul kasutatud lähenemisviisi kasutamine kõne all olevas olukorras on algusest peale välistatud, sest kliendil ei ole enda nädalase kasutamise õigusi vahetuseks pakkuda. Seepärast ei saa kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisel lähtuda ostja enda kinnisasjast.

65. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnormi kohaldamisega kaasneb seevastu oht, et ettevõtjad väldivad neilt teenustelt käibemaksu maksmist täielikult, valides oma asukoha väljaspool ühenduse käibemaksu ruumilist kohaldamisala. Kohtuotsuse RCI Europe punktidest 39 ja 40 nähtub, et otsuse tegemisel tugines Euroopa Kohus nendele kaalutlustele. [20]

64. Direktiivi selle sätte kohaldamine võiks siiski kõne alla tulla, kui lähtutaks kinnisasjast, mille klient välja valib ja pärast oma osakupunktide lunastamist ka saab. See lähenemisviis oleks kooskõlas käibemaksualaste õigusaktide põhimõtetega, eeskätt niinimetatud sihtriigi põhimõttega, sest kuuenda direktiivi artikli 9 teenuse osutamise kohta käsitlevate

66. Kuna kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 sisaldab erinorme, tuleb neid vastavalt *lex specialis derogat legi generali* põhimõttele uurida esmajärjekorras ja ka kohaldada, kui koosseisutingimused on täidetud. [21] Seega kuulub artikli 9 lõige 1 kohaldamisele üksnes siis, kui ei ole mingit alust lähtuda sihtkinnisasjast.

19 – Vt MRL-i kirjalike märkuste lk 14, punkt 3.33.

20 – Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus RCI Europe, punktid 39 ja 40.

21 – Selle kohta ka eespool 11. joonealuses märkuses viidatud Weiermayer, R., lk 134.

– Esimene lähenemisviis: kindlaksmääramine konkreetse kinnisvaraportfelli põhjal

Kinnisvaraga otsese seotuse nõue

67. Üks probleem kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisel tuleneb aga asjaolust, et osakupunktiõiguste omandamise ajal klient tavaliselt ei tea, millised kinnisasjad on konkreetsel aastal kättesaadavad ja kui palju osakupunkte need väärt on. Sellele juhib tähelepanu mitu menetlusosalist. [22] Üks võimalus selle probleemi pragmaatiliseks ja objektiivseks ületamiseks on – vastavalt MRL-i ettepanekule [23] – määrata teenuse osutamise koht kindlaks osakupunktiõiguste omandamise ajal kättesaadava majutusportfelli põhjal. Kuna MRL-il on kinnisvara nii Hispaanias kui ka Ühendkuningriigis, võib käibemaksu põhimõtteliselt sisse nõuda mõlemas liikmesriigis vastavalt olemasoleva kinnisvara mahule ja seega tuleb käibemaks maksta mõlema liikmesriigi maksuhaldurile. Selle lähenemisviisi eelis on maksukohustuse prognoositavus ja kokkuvõttes suurem õiguskindlus nende ettevõtjate jaoks, kes osutavad MRL-i teenustega sarnaseid teenuseid. Õiguskindlus tähendab, et ühenduse õiguse kohaldamine peab olema puudutatud isikute jaoks prognoositav, [24] ja nagu rõhutas kohtujurist Poiares Maduro oma 16. veebruari 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas Optigen jt, [25] on see just maksuõiguse valdkonnas neutraalse maksustamise kajastusena [26] oluline põhimõte, mida tuleb asjakohaselt arvesse võtta.

68. See lähenemisviis täidaks ühtlasi kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a sätestatud „kinnisvaraga seotuse" nõude, sest soovitud kinnisasi, millega MRL-i teenus on seotud, on igal juhul pärit pakutava puhkeotstarbelise kinnisvara ühisnimekirjast, mida on suhteliselt lihtne kindlaks määrata. Sellele juhivad tähelepanu ka MRL-i märkused, mille kohaselt on MRL-il – erinevalt RCI Europe ärimudelist – olemas vaba puhkeotstarbelise kinnisvara tuumikportfell, mis tagab, et kliendid saavad oma osakupunkte ka tegelikult

22 – Vt MRL-i kirjalike märkuste lk 7, 9 ja 22; Ühendkuningriigi valitsuse kirjalike märkuste lk 8, punkt 20, ja Kreeka valitsuse kirjalike märkuste punkt 23.

23 – Vt MRL-i kirjalike märkuste lk 11, punkt 3.22, ja lk 22, punkt 5.10.

24 – Vt nt 22. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 70/83: Kloppenburg (EKL 1984, lk 1075, punkt 11); 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 348/85: Taani *vs*. komisjon (EKL 1987, lk 5225, punkt 19); 1. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-209/96: Ühendkuningriik *vs*. komisjon (EKL 1998, lk I-5655, punkt 35); 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-301/97: Madalmaad *vs*. nõukogu (EKL 2001, lk I-8853, punkt 43) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4243, punkt 34).

25 – Kohtujurist Poiares Maduro 16. veebruari 2005. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, milles otsus tehti 12. jaanuaril 2006 (EKL 2006, lk I-483, ettepaneku punkt 29).

26 – Selle kohta Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT", *EC Tax Review*, 2005, nr 2, lk 87. Ka eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Terra, B. ja Kajus, J., lk 36, kes rõhutavad õiguskindluse põhimõtte erilist tähtsust maksuõiguses.

lunastada. Eeldusel, et see väide on õige, on seos kinnisvaraga tagatud. Selles ei muuda minu arvates midagi ka asjaolu, et kinnisasja ei ole osakupunktiõiguste omandamise ajal veel täpsemalt määratletud, seda isegi mitte siis, kui võtta arvesse käibemaksualast teenuse ja kinnisvara „otsese seotuse" nõuet.

sõnastusest lähtuva tõlgenduse suhtes. Kohtujurist märkis seejuures õigesti, et väljendi „seotud" liiga lai tõlgendus ei ole asjakohane, sest lõppkokkuvõttes võib mis tahes teenus kinnisvaraga piiritletud ala tähenduses nii või teisiti seotud olla. Tegelikult võivad erinevad teenused olla kinnisvaraga seotud erineval määral ja erineval viisil. Põhikohtuasjas ei ole see kahtlus aga põhjendatud, sest on kindel, et MRL-i majandustegevus seisneb kinnisvara vahendamises kasutamise eesmärgil.

Otsene seos teenuse ja tasu vahel

69. Tuleb märkida, et Euroopa Kohus on senini hoidunud üksikasjalikumalt sätestamast, milliseid nõudeid tuleb kohaldada nimetatud seose laadile ja vahetule iseloomule. Kohtuotsuses Heger [27] märkis Euroopa Kohus vaid, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse kuulub vaid selliste teenuste osutamine, millel on kinnisvaraga „piisavalt otsene seos", liiatigi kuna niisugune seos on iseloomulik kõigi selles sättes loetletud teenuste osutamisele. Euroopa Kohus reageeris selliselt kõnealuses kohtuasjas esitatud kohtujurist Sharpstoni [28] ettepanekule, kus viimane väljendas kahtlust vaid kõnealuse sätte

70. Pealegi järgiks see lähenemisviis Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud „teenuse otsese seose" kriteeriumi. [29] Selle kohaselt tuleb teenuse osutamiselt tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. Lähemal vaatlusel saab esimeses eelotsuse küsimuses kirjeldatud teenuse jagada kaheks tehinguks: 1) osakupunktiõiguste müük ja 2) selliste kinnisasjade vahendamine, mille suhtes kehtivad osaajalise kasutamise õigused ja mida klient võib kasutada alles pärast eelnevalt omandatud osakupunktiõiguste lunastamist. See tekitab vältimatult küsimuse, kummast tehingust konkreetselt lähtuda

27 – 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger (EKL 2006, lk I-7749, punkt 24).

28 – Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Sharpstoni 7. märtsi 2006. aasta ettepanek, ettepaneku punktid 31 ja 33.

29 – 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443, punktid 11 ja 12) ja eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 13.

tuleb. Arvestades seda, et põhikohtuasjas tekib käive juba osakupunktiõiguste müügil, mitte alles nende lunastamisel, tuleks otsese seose olemasolu eeldada pigem esimesena nimetatud teenuse puhul.

Seda lähenemisviisi toetavad argumendid

73. Selle lähenemisviisi eelis on kõigepealt selge seose loomine MRL-i osutatud teenuse ja konkreetse kinnisasja vahel. Sellest tulenevalt ei ole vaja lähtuda abstraktsest, täpsemalt määratlemata kinnisasjast ettevõtja kinnisvara ühisnimekirjas.

Järeldus

71. Seega on mõeldav, et kui teenus seisneb osakupunktiõiguste andmises ostutasu eest, on teenuste osutamise koht liikmesriikides, kus on teenuse osutaja kinnisvara ajal, mil klient osakupunktiõigused omandab. Seega tuleks käibemaks sisse nõuda igas liikmesriigis vastavalt seal olemasoleva kinnisvara mahule.

74. Esimese lähenemisviisi suhtes võib omakorda esitada vastuväite, et jäetakse tähelepanuta asjaolu, et klient ei tee esimest tehingut osakupunktide pärast, vaid pigem kavatsusega kasutada kinnisvara, mille ta hiljem välja valib. On mõistlik eeldada, et osakupunktiõiguste ostul ei ole kliendi seisukohast omaette väärtust. [30] Võib öelda, et realistliku käsitluse kohaselt on osakupunktiõiguste ostmine ja lunastamine pigem vaheetapid, mis tuleb kinnisasja osaajalise kasutamise õiguse teostamiseks vältimatult läbida. Tegelik teenus

– Teine lähenemisviis: kindlaksmääramine osakupunktide lunastamise aja põhjal

72. Teine võimalus on lähenemisviis, mille puhul ei lähtuta mitte müügist, vaid pigem teisest tehingust, osakupunktide lunastamisest. Sellel lähenemisviisil on aga eeliseid ja puudusi, mida tuleb kaaluda.

30 – Vt sellega seoses kohtuotsus RCI Europe, mis põhineb ilmselt samadel kaalutlustel. Euroopa Kohus on nimelt punktis 28 seoses vaidlusaluse ärimudeliga õigesti märkinud, et kuigi „liige saab liikmeks astumise tasu eest esialgu üksnes ligipääsu RCI Weeksi vahetusprogrammile, on selge, et nimetatud programmiga ühinemine ei ole osaajalise kasutamise õiguse omanikule kasulik, kui tal ei ole kavas oma õigusi teiste liikmetega vahetada". Lisaks sedastas Euroopa Kohus punktis 29, et „isegi kui arvesse võtta RCI Weeksi süsteemi erinevaid etappe, jääb vaieldamatuks asjaolu, et kui isikul ei ole kavatsust RCI Europe'i loodud turul osaajalise kasutamise õigusi vahetada, ei ole tema liikmeks astumise tasul ja liikmemaksul mingit otstarvet".

osutatakse seega alles siis, kui klient lunastab eelnevalt omandatud osakupunktiõiguste eest teisele kliendile kuuluva osaajalise kasutamise õiguse. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 esimesele lõigule tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alles sel ajahetkel. Seda seetõttu, et selle üldnormi kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

75. Selle lähenemisviisi eelistamist silmas pidades võiks veel märkida, et vaid esimesest tehingust lähtumine ei tähendaks mitte ainult kõnealuse teenuse kunstlikku jagamist, mis muudaks käibemaksualaste õigusnormide kohaldamise tarbetult keeruliseks. Lisaks ei saaks osakupunktiõiguste müügi käibe maksustamine juba esimese tehingu ajal põhineda kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teisel lõigul. See säte sisaldab erandit eespool nimetatud ja artikli 10 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud üldnormist ning näeb ette, et ettemaksu tasumisel muutub käibemaks sissenõutavaks veel enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Nagu aga Euroopa Kohus kohtuotsuses BUPA [31] õigesti märkis, on maksu sellises olukorras sissenõutavaks muutumiseks vaja, et „kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st edaspidine tarne või teenuse osutamine, oleks juba teada ning seega [...] et kaup ja teenused oleks ettemaksu tasumisel täpselt määratletud". [32] Euroopa Kohus järeldas sellest, et käibemaksuga ei saa „maksustada veel piisavalt määratlemata kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud ettemakseid". [33]

76. Kui neid järeldusi kohaldataks põhikohtuasja suhtes, tuleks tõdeda, et klient on osakupunktiõiguste omandamise ajal täpselt sellises olukorras, sest – nagu eespool mainitud – ta ei tea veel, millised kinnisasjad on konkreetsel aastal kättesaadavad või kui palju osakupunkte need väärt on. Ebaselgus valitseb ka olukorras, kus klient oma osaajalise kasutamise õiguse deponeerib, liiatigi kuna majutuse kategooria osakupunktide jaotamise eesmärgil määrab MRL, mis tähendab, et kliendi valikuvõimalused piirduvad algusest peale kinnisasjadega, mille jaoks on tal piisavalt punkte. Seda arvestades ei saa öelda, et esimese tehingu ajal on maksustatava teokoosseisu määravad asjaolud teada. Sellest tulenevalt ei saa kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teist lõiku käesolevas asjas kohaldada.

77. MRL-i osutatud teenuse kõigi aspektide objektiivsel hindamisel tuleb selle

31 – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/02: BUPA (EKL 2006, lk I-1685).

32 – *Ibid.*, punkt 48.
33 – *Ibid.*, punkt 50.

lähenemisviisi kohaselt eeldada, et käesolevas asjas tähtsust omav tehing, mis toob esile teenuse põhiolemuse, seisneb kliendi poolt eelnevalt omandatud osakupunktiõiguste lunastamises. Sellest tulenevalt tuleb teenuse osutamise kohaks määrata koht, kus asub kinnisasi, mille klient pärast oma osakupunktide lunastamist saab.

80. Üks tegur on näiteks osakupunktiõiguste muutuv rahaline väärtus. Eelotsusetaotluses on ühe osakupunktiõiguse ostuhinnaks märgitud 2,50 Inglise naela, kuid öeldud on ka seda, et aeg-ajalt pakutakse reklaami eesmärgil allahindlust. See tähendab, et ostuhind ei ole püsiv, vaid võib vabalt muutuda.

Selle lähenemisviisi vastuargumendid

78. Sellel lähenemisviisil on siiski teatavaid puudusi, mis – nagu allpool näidatakse – tulenevad peamiselt käibemaksu arvutamise keerukusest üksikjuhtumitel.

81. Teine tegur on osakupunktiõiguste ja osakupunktide ebaselge vahetuskurss. Osakupunktiõigused ja osakupunktid ei ole identsed mõisted. Osakupunktiõigused annavad kliendile pigem õiguse saada igal aastal oma osakupunktiõiguste alusel teatav arv osakupunkte. Lunastatakse üksnes viimaseid. Kuna faktilised asjaolud ei ole täpselt teada, on ebaselge, millisel meetodil osakupunkte igal aastal krediteeritakse. Eelkõige on ebaselge, kui palju osakupunkte võib klient ühe osakupunktiõiguse eest saada.

79. Käibemaksu arvutamise alus on olenemata järgitavast lähenemisviisist alati osakupunktiõiguste müügi käive. Kui aga käibemaksu arvutamisel lähtutakse teise lähenemisviisi kohaselt osakupunktide lunastamisest, mitte osakupunktiõiguste müügist, tuleb kliendi lunastatud osakupunktid teisendada iga kord osakupunktiõigusteks ja seejärel konkreetse osakupunktiõiguse rahaliseks väärtuseks. Nende summade liitmisel saadakse maksustatav käive. Lähemal vaatlusel osutub see protsess aga äärmiselt keeruliseks, liiatigi kuna teisendamist mõjutavad mitmesugused tegurid.

82. Üks selle lähenemisviisi oluline puudus on käibe võimalik maksustamata jätmine pika aja jooksul. Kliendid, kes omandavad osakupunktiõigusi, ei kasuta alati kõiki oma osakupunkte ära, vaid jätavad ühel aastal kasutamata jäänud osakupunktid järgmisel aastal kasutamiseks. Selle õiguse annab neile sõnaselgelt MRL-i põhikiri. Teisisõnu jääb osakupunktide ostu ja lunastamise vahele sageli märkimisväärne ajavahemik, mille jooksul selle lähenemisviisi järgimise korral

käibemaksu sisse ei nõuta, kuigi klient on oma osakupunktiõiguste eest juba maksnud ja seega maksualaselt olulise tehingu põhimõtteliselt juba sooritanud. Selle lähenemisviisi kohaselt maksustatakse tehing alles pärast osakupunktide lunastamist.

83. Esimese tehingu tähtsust näitab eeskätt see, et maksustava käibe kindlaksmääramiseks tuleb ostutasu teisendamine osakupunktiõigusteks ja lõpuks osakupunktideks tagasiarvutuse abil lõppkokkuvõttes ümber pöörata. See tagasiarvutus nõuaks aga MRL-ilt keerulist raamatupidamisarvestust, et süsteem oleks võimalikult läbipaistev nii maksukohustuslastest klientide kui ka maksuhaldurite jaoks. Klient on tavaliselt huvitatud sellest, et maksustataks vaid summa, mis vastab tema tegelikult lunastatud punktidele. Maksuhaldurid on omakorda huvitatud, et MRL-i süsteemi taolisi abstraktseid osakupunktisüsteeme ei kasutataks maksudest kõrvalehoidumiseks. Neid kaalutlusi tuleb kõigi võimalike lähenemisviiside hulgast valiku tegemisel arvesse võtta.

84. MRL hoiatas kohtuistungil selle lähenemisviisiga seotud praktiliste probleemide eest. Näiteid tuues selgitas MRL veenvalt, et lepingute pikka kehtivusaega arvestades ei saa välistada, et käibemaksumäärad osakupunktiõiguste omandamise ja osakupunktide lunastamise vahelisel ajal muutuvad, tehes käibemaksu arvutamise iga kliendi puhul sellega veelgi keerulisemaks.

85. Veel üks selle lähenemisviisiga seotud probleem on esialgu lahendamata küsimus, kuidas hinnata käibemaksu seisukohast olukorda, kui klient jätab oma osakupunktid lunastamata ja laseb neil lihtsalt aeguda. Kuigi eelotsusetaotluses osakupunktide aegumise võimalust sõnaselgelt ei mainita, näib siiski, et põhikirjas on see kaudselt ette nähtud, nagu nähtub kasutamata osakupunktide järgmisesse aastasse ülekandmise eeskirjade tõlgendusest.

Järeldus

86. Eeltoodule tuginedes leian, et teine lähenemisviis, mis põhineb osakupunktide lunastamise ajal, tundub mõistliku lahendusena vaid esmapilgul. Ühelt poolt on selle eeliseks, et see võimaldab luua kinnisvaraga otsese seose ja seega ka ühemõtteliselt kindlaks määrata teenuse osutamise koha. Teiselt poolt võib selle rakendamine kaasa tuua halduprobleeme. Esimene lähenemisviis, mille puhul kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2

punkti a kohaldatakse konkreetsest kinnisvaraportfellist lähtudes, tundub mulle seevastu hõlpsasti rakendatav ja pragmaatiline. Seetõttu soovitan järgida esimest lähenemisviisi.

c) Hotellimajutuse võimalus

87. Eeltoodud kaalutlusi tuleb arvestada ka teise eelotsuse küsimuse punktis f osutatud olukorras, kui osakupunktiõiguste omanik vahetab oma osakupunktid lõpuks majutuse vastu MRL-i hallatavates hotellides, eeldusel et ka need hotellid kuuluvad osakupunktide omandamise ajal olemasolevate eluruumide portfelli.

88. Majutus hotellisektoris on nimelt samuti „kinnisvaraga seotud tehing" kõnealuse õigusnormi tähenduses. Seda õiguslikku seisukohta toetab ühenduse seadusandja selgitus nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivis 2008/8/EÜ [34], millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga. [35] Direktiiviga 2008/8 muudetakse nimelt direktiivi 2006/112 artiklit 47, millega asendati kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a, nii et „hotelli- või muid sarnaseid majutusteenuseid" ja „kinnisasja kasutamise õiguste andmise teenuseid" tuleb samuti käsitada kinnisvaraga seotud teenustena.

89. Seepärast ei mõjuta klientide põhikirjaline õigus vahetada oma osakupunkte majutuse vastu MRL-i hallatavates hotellides õiguslikku hinnangut mingil moel. Pigem tuleb alati lähtuda sellest, kuidas klient osakupunktiõigused omandas. [36]

d) Klubi liikmesuseks liigitamise võimaluse puudumine

90. Seevastu Ühendkuningriigi valitsuse seisukohta, et asjakohane teenus seisneb klubi liikmesuses ja kohaldada tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 1, ei ole võimalik jagada.

34 – ELT L 44, lk 11.

35 – Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud Terra, B. ja Kajus, J., lk 514, leiavad, et selle sätte sõnastuse muutmine kujutab endast üksnes olemasoleva õigusliku olukorra täpsustamist. Seda toetab ka direktiivi 2008/8 põhjendus 6, mille kohaselt peaksid teatavad erandid, mille eesmärk on tarbimiskoha järgse maksustamise põhimõtte kajastamine, suures osas põhinema „olemasolevatel kriteeriumidel".

36 – Osakupunktiõiguste omandamise mooduste kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 53.

91. Nagu komisjon õigesti märgib, ei maksa klient põhikohtuasjas klubi liikmesuse eest. Tema makstav tasu ei ole ka korrapärane kindlasummaline liikmemaks mitmesuguste teenuste eest. Erinevalt kohtuasjast Kennemer Golf [37], mille aluseks oli selline olukord [38], saab põhikohtuasjas kõne all olevad makseid nimelt täiesti vabalt seostada konkreetsete teenustega. Olenemata sellest näib Ühendkuningriigi valitsuse liigitus olevat alates kohtuotsusest RCI Europe õiguslikult põhjendamatu. Selles kohtuasjas, mis puudutas klubi liikmesuse sarnase ärimudeli käibemaksualast hindamist, tuvastas Euroopa Kohus pärast kõikide asjaolude põhjalikku uurimist vastastikuse seose tasu liikide ja ettevõtja osutatud teenuste vahel. [39]

92. Artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamine tuli nimetatud kohtuasjas kõne alla seetõttu, et Euroopa Kohus sedastas järgnevalt, et juurdepääs osaajalise kasutamise õiguse vahetusnimekirjale üksnes täiendas põhieesmärki, milleks oli vahetus või vahetuses osalemise võimalus. [40] Kuna Euroopa Kohus on leidnud, et osaajalise kasutamise õigus on õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu on kinnisvaraga seotud tehing, [41] tundub selle õigusnormi kohaldamine selles kohtuasjas loogiline.

93. Järelikult ei saa põhikohtuasjas tugineda kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 põhjendusega, et kõnealune teenus tuleb liigitada klubi liikmesuseks.

e) Vahejäreldus

94. Sellest tulenevalt tuleb kolmanda eelotsuse küsimuse punktile a vastata, et MRL-i osutatud teenused on „kinnisvaraga seotud" teenused kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 45) tähenduses, kusjuures teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta järgmist.

95. Laiendustasu puhul on teenuse osutamise kohaks koht, kus asub kinnisasi, mille suhtes on asjaomasel liikmel osaajalise kasutamise õigus.

96. Ostutasu puhul määratakse teenuse osutamise koht selle järgi, millistes liikmesriikides

37 – Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kennemer Golf.

38 – *Ibid*.

39 – Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus RCI Europe, punktid 34 ja 35.

40 – *Ibid*., punkt 35.

41 – *Ibid*., punkt 37.

on teenuse osutajal kinnisvara ajal, mil klient omandab osakupunktiõigused. Käibemaks tuleb sisse nõuda asjaomastes liikmesriikides vastavalt olemasoleva kinnisvara mahule.

kinnisvaras, mille suhtes on osaajalise kasutamise õigused kolmandatel isikutel, tuleb tasuda käibemaksu. Vastus sellele küsimusele sõltub nimelt sellest, kas see tegevus tuleb liigitada „kinnisvara üürileandmiseks" artikli 13 B osa punkti b tähenduses ja kas selle suhtes kohaldatakse erandeid.

C. *Maksuvabastuse võimalus*

1. Majutuse vahendamine MRL-i hallatavates hotellides

a) Üldmärkused maksuvabastuste ja kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud erandite kohta

97. Küsimusele, kas MRL-i osutatud teenus on käibemaksust vabastatud, tuleb seoses osakupunktiõiguste müügi ja MRL-i hallatavates hotellides majutuse vahendamisega vastata kindlasti eitavalt, sest kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkt 1 näeb sõnaselgelt ette, et hotellisektoris majutamise suhtes maksuvabastust ei kohaldata.

99. Direktiivi kohaselt on kinnisvara üürileandmine käibemaksust põhimõtteliselt vabastatud. Nagu kohtujurist Jacobs kohtuasjas Blasi esitatud ettepanekus [42] üksikasjalikult selgitas, kajastab see maksuvabastus sellistelt teenustelt käibemaksu sissenõudmisel tekkivaid raskusi. Erinevalt tavalisest kaubast ei ole kinnisvara tootmisprotsessi tulemus. Kinnisvara üürileandmine on pigem suhteliselt passiivne tegevus, millel ei ole olulist lisandväärtust. Seepärast on see põhimõtteliselt maksuvaba, kuigi see on majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses. Artikli 13 B osa punkti b alapunktis 1 nimetatud teenuste puhul on olukord teistsugune, sest nendega kaasneb kinnisvara aktiivsem

2. Majutuse vahendamine kinnisasjades, mille osaajalise kasutamise õigused on kolmandatel isikutel

98. Üksikasjalikku käsitlemist vajab seevastu küsimus, kas MRL-i tegevuselt, mis seisneb selles, et tasu eest vahendatakse majutust

42 – Kohtujurist Jacobsi 25. septembri 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-481, punktid 15 ja 16).

kasutamine ja seetõttu on maksustamine õigustatud. [43]

100. Selle sätte reegli ja erandi suhe mõjutab lõpuks sätte üksikute koosseisutunnuste tõlgendamist. Esimese direktiivi [44] põhjenduses 5 mainitud neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuv võimalikult üldise maksustamise nõue tähendab, et käibemaksu kohaldamisala määravaid koosseisutunnuseid tuleb tõlgendada laialt. Ümberpöördult järeldub sellest, et erandeid ehk maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt. [45] Seda kinnitas ka nüüdseks kehtetuks tunnistatud teise direktiivi [46] põhjendus 4: „Süsteemi lihtsa ja neutraalse kohaldamise ja hariliku maksumäära mõistliku suuruse tagamiseks tuleb erieeskirju ja erandmeetmeid piirata".

101. Euroopa Kohus tõlgendab kuuenda direktiivi kohaseid maksuvabastusi oma väljakujunenud kohtupraktikale viidates alati kitsalt, kuigi direktiivis ei ole seda otseselt ette nähtud. Eelnimetatud põhimõtet vastavalt kohaldades on Euroopa Kohus sedastanud, et „kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud". [47]

b) Mõiste „kinnisvara üürileandmine"

102. Lisaks leiab Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ja seetõttu tuleb need määratleda

43 – Vt sarnased järeldused kohtujurist La Pergola 18. märtsi 1999. aasta ettepanekus kohtuasjas C-12/98: Amegual (EKL 2000, lk I-527, ettepaneku punkt 9) ja kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 4. mai 2004. aasta ettepanekus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe (EKL 2004, lk I-11237, ettepaneku punkt 24).

44 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

45 – Selle kohta Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", eespool 11. joonealuses märkuses viidatud teoses: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, lk 62.

46 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta -– ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 71, lk 1303). Kehtetuks tunnistatud kuuenda direktiivi artikliga 37.

47 – 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 13); 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen (EKL 1995, lk I-2341, punkt 19); 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20); 12. veebruari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-481, punkt 18); 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 12); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon *vs*. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 64) ja kohtuasjas C-358/97: komisjon *vs*. Iirimaa (EKL 2000, lk I-6301, punktid 52 ja 55); 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 25); 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965, punkt 23); 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe (EKL 2004, lk I-11237, punkt 17) ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn (EKL 2005, lk I-1527, punkt 29).

ühenduse õiguses.[48] See kehtib eriti mõiste „üürileandmine" suhtes, sest Euroopa Kohtu arvates on selle põhitunnus, et „asjaomasele isikule antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada kinnisasja nii, nagu kõnealune isik oleks kinnisasja omanik, ning välistatakse kõigi teiste isikute samasugune õigus".[49] Selleks et hinnata, kas teatav kokkulepe vastab sellele määratlusele, tuleb arvesse võtta tehingu kõiki tunnuseid ja toimumise asjaolusid.[50] Määrav on seejuures tehingu objektiivne sisu,[51] olenemata sellest, kuidas on pooled seda tehingut nimetanud.[52]

103. Minu arvates on kasutusõiguse puhul, mille klient oma osakupunktide eest saab, need tingimused täidetud. Esiteks on sellel õigusel tunnuseid – nagu MRL veenvalt selgitab[53] ja enamik menetlusosalisi vähemalt kaudselt tunnistab – mis vastavad artikli 13 B osa punkti b kohasele „üürileandmisele" selle määratluse tähenduses. Teiseks tuleb märkida, et olenemata osaajalise kasutamise õiguse õiguslikust olemusest, mis tuleb iga juhtumi puhul määratleda vastavalt liikmesriigi õigusele[54], saab selle omanik kasutusõiguse, mis on võrreldav vähemalt eluruumi üürimisega saadud õigusega.[55] Seda märkisin juba kohtuasjas RCI Europe esitatud ettepanekus.[56]

104. On tõsi, et hageja majandustegevuseks oleva puhkeotstarbelise kinnisvara

48 – Vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 1987, lk 1471, punkt 18); eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 11; eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SDC, punkt 21; 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-149/97: Institute of the Motor Industry (EKL 1998, lk I-7053, punkt 17); eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 51; 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Försäkringsaktiebolaget Skandia (EKL 2001, lk I-1951, punkt 32); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Ambulanter Pflegedienst Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 25); 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer (EKL 2003, lk I-563, punkt 25); eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 22; eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Temco Europe, punkt 16; eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 27; 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-455/05: Velvet & Steel Immobilien (EKL 2007, lk I-3225, punkt 15) ja 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/06: Walderdorff (EKL 2007, lk I-10637, punkt 16).

49 – 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen" (EKL 2001, lk I-6831, punkt 55); 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 21) ja eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 25.

50 – Vt eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stockholm Lindöpark, punkt 26.

51 – Eespool 49. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cantor Fitzgerald International, punkt 33.

52 – Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Maierhofer, punkt 39.

53 – Vt MRL-i kirjalike märkuste lk 9, punkt 3.18.

54 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 1994. aasta direktiivi 94/47/EÜ ostjate kaitse kohta, mis puudutab kinnisvara osaajalise kasutamise õiguse ostulepingute teatavaid aspekte (EÜT L 280, lk 83; ELT eriväljaanne 13/13, lk 315), artikkel 1 näeb ette, et liikmesriigid „[on] pädevad […] käesoleva direktiiviga reguleeritud lepingute objektiks olevate õiguste õigusliku olemuse kindlaksmääramise suhtes". Nimetatud direktiivi artiklis 2 on kinnisvara osaajalise kasutamise õigused määratletud vastavalt kui „kinnisomandiga seotud asjaõigused või ükskõik milline muu õigus, mis on seotud ühe või mitme kinnisasja kasutamisega konkreetse perioodi jooksul aastas (mitte vähem kui üks nädal)".

55 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, lk 118 jj, viitab sellele, et võlaõiguslike *time-sharing*-lepingute keskmes on eluruumi kasutusõiguse üleandmine, sest ilma selleta oleks puhkemajutuse osaajaline kasutamine mõeldamatu. Seetõttu ollakse õigusteoorias valdavalt seisukohal, et lepingulise suhte põhielemendid on reguleeritud üüriõiguses. Autori arvates on sellega tegemist juhul, kui teenused piirduvad *time-sharing* -lepingu objekti korrashoiu, koristamise ja haldusega, liiatigi kuna isegi tavalise üürilepingu puhul kuulub üürile antud kinnisvara korrashoid üürileandja kohustuste hulka. Samuti on koristamine ja kinnisvarahaldus eluruumi kasutusõiguse üleandmisega võrreldes teisejärgulised kõrvalteenused.

56 – Vt minu 2. aprilli 2009. aasta ettepanek kohtuasjas C-37/08: RCI Europe (EKL 2009, lk I-7533, ettepaneku punkt 123) (kohtuotsusele on viidatud eespool 4. joonealuses märkuses).

vahendamise puhul ei ole ilmselt tegemist õiguste üleandmisega ühelt liikmelt teisele. Eelotsusetaotluse kohaselt deponeeritakse kindlaksmääratud nädalateks osaajalise kasutamise õigused usaldusisiku juures, seega klient ise osaajalise kasutamise õigust ei saa. Tuleb aga märkida, et osaajalise kasutamise lepingutes on üldjuhul sätestatud võimalus loovutada kasutusõigus tasuta või tasu eest kolmandatele isikutele, nii et ka viimased võivad neile õigustele tugineda. [57] Sellega seoses tuleb eeldada, et klient, kelle kasutusse antakse selline puhkeotstarbeline kinnisasi, saab osaajalise kasutamise õiguse omanikuga võrreldava õigusliku seisundi.

105. Siin pakutud liigitamist „üürileandmiseks" artikli 13 B osa punkti b tähenduses ei toeta ainukesena Ühendkuningriigi valitsuse õiguslik arusaam, mis on minu arvates siiski väheveenev, sest see lähtub üksnes esimesest tehingust – osakupunktiõiguste müügist. Seda põhjendatakse näiteks sellega, et esiteks ei toimu kõnealuse tehingu käigus piisavalt kindlaksmääratud kinnisasja üleandmist ja teiseks ei lunastata osakupunktiõigusi mõnikord üldse. See seisukoht on siiski liiga formalistlik, sest esiteks lähtub see vaid MRL-i ärimudeli ühest osast ja teiseks jätab täielikult tähelepanuta esimese tehingu tegeliku lõppeesmärgi. Osakupunktiõiguste omandamisel on nimelt kliendi lõppeesmärk saada õigus kasutada puhkeotstarbelist kinnisasja kindlaksmääratud nädalatel. [58] Kasutusõiguste üleandmise õigusliku olemuse liigitamisel „üürileandmiseks" ei ole seega oluline, et esimese tehingu toimumise ajal ei pruugi kinnisasja üksikud tunnused piisavalt teada olla, sest kasutustingimused on lepingupooltele igal juhul teada. Nagu eespool märgitud [59], on need kasutustingimused kooskõlas Euroopa Kohtu väljatöötatud üürileandmise määratlusega käibemaksuõiguse tähenduses. Järelikult tuleb Ühendkuningriigi valitsuse õiguslik arusaam tagasi lükata.

106. Seega puudutab põhikohtuasi „kinnisvara üürileandmist" kõnealuse õigusnormi tähenduses. Küsimus on aga selles, kas saab kohaldada mõnda erandit.

57 – Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brüssel 2006, lk 48, märgib, et vahetuse raames kasutusõiguse üleandmist ei toimu. Vahetus loob ainult kasutajate või vahetusnimekirja haldava äriühingu vahel võlaõiguses ette nähtud õigused. Eespool 55. joonealuses märkuses viidatud Kelp, U., lk 26, leiab, et vahetusnimekirjade praeguse edukuse põhjus on võimalus loovutada kasutusõigused kolmandatele isikutele. Osaajalise kasutamise õiguse omanikud, kes ei soovi oma õigust ise kasutada, peaksid nimelt teistele isikutele vahendamise põhimõtteliselt ise korraldama. Osaajaline kasutamine muutub lõplikult paindlikuks ja seega suuremale klientide ringile huvipakkuvaks alles siis, kui kinnisasi antakse kasutusõiguste omanike vahetussoove kooskõlastava vahetusorganisatsiooni käsutusse.

58 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 74.

59 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 102.

c) Artikli 13 B osa punkti b alapunktis 1 sätestatud erandi kohaldatavus

107. Käesolevas asjas võib kõne alla tulla erand, mille kohaselt ei kuulu maksuvabastuse alla „majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites". Käesolevas asjas vaatluse all olev majutamine kinnisasjas, mille suhtes on osaajalise kasutamise õigused kolmandatel isikutel, võib nimelt olla „majutus sama ülesandega sektoris". Sellega seoses tuleb arvesse võtta, et kuna kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkt 1 on erand maksuvabastusest, ei tohi seda põhimõtteliselt tõlgendada kitsalt, et järgida kõigi maksustatavate tehingute üldise maksustamise reeglit. [60]

108. Maksupoliitika seisukohalt tagaks selle sätte kohaldamine eelkõige käibemaksualaste sätete ühtse kohaldamise põhikohtuasjas, sest ei ole mõjuvat põhjust, miks tuleks lühiajalist majutust puhkeotstarbelistes kinnisasjades käsitleda maksualaselt teisiti kui majutamist hotellisektoris. Nagu eelotsusetaotlusest nähtub, võib klient põhimõtteliselt nende kahe võimaluse vahel vabalt valida. MRL-i käibe maksustamise sidumine kliendi võimaliku valikuvabadusega ei oleks kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, mis nõuab kõikide tehingute üldist maksustamist ja maksualaselt võrdset käsitlemist. [61] See kahjustaks käibemaksualaste õigusnormide kohaldamise prognoositavust. Pealegi on nende kahe teenuse vahel teadaolevalt vähe erinevusi ja seega pole nende erinev maksualane käsitlemine põhjendatud.

109. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkt 1 näitab, et lisaks majutamisele hotellisektoris võib olla teisi sama ülesandega sektoreid, mille suhtes võidakse kohaldada käibemaksu, kusjuures tuleb märkida, et nimetatud sätte kohaselt võivad liikmesriigid selle maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid. Nagu Euroopa Kohus selgitas kohtuotsuses Blasi, [62] on liikmesriikidele jäetud kaalutlusruum määramaks, milliseid majutusviise tuleb kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 1 kohaselt erandina kinnisvara üürile- või rendileandmise

60 – Vt eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Blasi, punkt 19, ja kohtujurist Jacobsi 25. septembri 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-481, ettepaneku punkt 18). Kohtujurist Jacobsi arvates tuleb mõistet „sama ülesandega sektorid" tõlgendada laialt, sest selle eesmärk on tagada, et hotellisektoris majutamise sarnast ja seega sellega potentsiaalselt konkureerivat ajutist majutamist maksustatakse.

61 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 99.

62 – Vt eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Blasi.

maksuvabastusest maksustada.[63] Seda kaalutlusruumi piirab siiski erandi eesmärk, mis eluruumide pakkumise puhul seisneb selles, et hotellisektoris või sama ülesandega sektoris majutamist, millelt tuleb tasuda maksu, on vaja eristada kinnisvara üürile- ja rendileandmisest, mis on maksust vabastatud. Euroopa Kohus leidis nimetatud kohtuotsuses, et liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 1 ülevõtmisel kehtestada kõnealuseks eristamiseks sobivad kriteeriumid.[64] Euroopa Kohus märkis seejuures, et sobiv kriteerium hotellisektoris majutamise (maksustatav tehing) ja eluruumide üürileandmise (maksust vabastatud tehing) eristamiseks on majutuse kestus.[65]

110. Võttes arvesse, et kõnealused teenused – majutamine puhkeotstarbelistes kinnisasjades ja majutamine hotellisektoris – on sisuliselt sama ülesandega ja erinevad muust üürileandmisest majutuse lühikese kestuse poolest, võib kõnealuse kohtupraktika vastavat kohaldamist põhikohtuasjas vähemalt kaaluda.

63 – *Ibid*., punkt 21.

64 – *Ibid*., punkt 22.

65 – *Ibid*., punkt 23.

d) Artikli 13 B osa punkti b teise lõiguga antud pädevuse kohaldatavus

111. Isegi juhul, kui leitakse – mis ei ole sugugi võimatu – et „sama ülesande" õiguslik nõue ei ole põhikohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades täidetud näiteks seetõttu, et MRL-i puhkeotstarbelistes kinnisasjades pakutav majutus ei sisalda üldjuhul samu teenuseid, mida klient saaks hotellis,[66] on liikmesriikidel – nagu komisjon õigesti märgib[67] – artikli 13 B osa punkti b teise lõigu üldise pädevusnormi ja liikmesriikidele nimetatud sättega antud tegutsemisruumi alusel siiski õigus jätta ka see lühiajaline majutamine puhkeotstarbelistes kinnisasjades maksuvabastuse kohaldamisalast välja. Nimetatud

66 – Määravad on konkreetsed lepingutingimused. Kohtuasjas Blasi esitatud ettepanekus leidis kohtujurist Jacobs, et maksukohustuslane, kes pakub nt eluruumide lühiajalist üürileandmist puhkemajutuseks, täidab sisuliselt sama ülesannet nagu hotellisektoris tegutsev maksukohustuslane ja konkureerib temaga. Sellise üürileandmise ja eluruumide maksuvaba üürileandmise oluline erinevus on majutamise ajutisus. Lühiajalise üürileandmise puhul on igal juhul tõenäolisem, et sellega kaasnevad lisateenused, nagu voodipesuga varustamine, hoonete ühisruumide või isegi üüritud ruumide koristamine; lisaks kasutatakse kinnisvara sel juhul aktiivsemalt kui pikaajalise üürileandmise puhul, nii et järelevalve- ja haldusvajadus on suurem.

67 – Vt komisjoni kirjalike märkuste punkt 46.

säte lubab neil nimelt teha kinnisvara üürileandmise maksuvabastusest lisaerandeid.[68] Seega on sättel iseseisev reguleeriv sisu võrreldes ühenduse seadusandja poolt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktides 1–4 loetletud juhtumitega.

112. Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b ei takista liikmesriigil maksustada käibemaksuga majutamise tasulist vahendamist kinnisasjades, mille suhtes on osaajalise kasutamise õigused kolmandatel isikutel, eeldusel et sellise majandustegevuse ese on lühiajalise majutuse pakkumine.

D. *Järeldused*

113. Kokkuvõttes võib tõdeda, et sellist osakupunktiõiguste andmise teenust, nagu osutab MRL, mille alusel on ostjal õigus lunastada igal aastal punkte MRL-i osaajaliselt kasutatavate puhkemajutuskohtade kasutamise eest, tuleb käsitada osana „kinnisvaraga seotud teenusest" kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 45) tähenduses.

114. Seoses teenuse osutamise kohaga on omakorda oluline teha vahet teenustel, mida osutatakse laiendustasu eest, ja teenustel, mida osutatakse ostutasu eest.

115. Kui tegemist on ettevõtjaga, kes tegeleb nädalase kasutamise õiguste vahetamise hõlbustamisega, mille eest ta võtab oma klientidelt laiendustasu, on teenuse osutamise kohaks koht, kus asub kinnisvara, mille suhtes on asjaomasel kliendil osaajalise kasutamise õigus.

116. Osakupunktiõiguste müügis seisneva teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel tuleb lähtuda sellest, millistes liikmesriikides on teenuse osutajal ajal, mil klient osakupunktiõigused omandab, kinnisvara. Käibemaksu tuleb sisse nõuda asjaomastes liikmesriikides vastavalt olemasoleva kinnisvara mahule.

117. Maksuvabastuse võimalus tuleb kõne alla seetõttu, et eespool kirjeldatud teenust tuleb käsitada „kinnisvara üürileandmisena" kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt l) tähenduses. See õigusnorm ei takista liikmesriike siiski jätmast seda teenust maksuvabastuse kohaldamisalast välja.

68 – Vt 15. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-63/92: Lubbock Fine (EKL 1993, lk I-6665, punkt 13) ja 3. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-12/98: Amengual (EKL 2000, lk I-527, punkt 10).

VIII. Ettepanek

118. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Court of Sessioni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

„1. Sellist teenust, nagu osutab MRL, mille raames omandatakse lepingulisi õigusi (osakupunktiõigused), mis annavad nende ostjale õiguse saada osakupunkte, mille eest saab igal aastal lunastada võimaluse kasutada osaajaliselt kasutavat majutust MRL-i puhkemajutuskohtades, tuleb käsitada „kinnisvaraga seotud teenusena" nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 45) tähenduses.

2. Laiendustasu puhul on teenuse osutamise kohaks koht, kus asub kinnisasi, mille suhtes on asjaomasel liikmel osaajalise kasutamise õigus. Ostutasu puhul lähtutakse teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel sellest, millistes liikmesriikides on teenuse osutajal ajal, mil klient omandas osakupunktiõigused, kinnisvara. Käibemaks tuleb sisse nõuda asjaomastes liikmesriikides vastavalt olemasoleva kinnisvara mahule.

3. Eespool kirjeldatud teenust tuleb käsitada „kinnisvara üürileandmisena" kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt l) tähenduses. See õigusnorm ei takista liikmesriike siiski jätmast seda teenust maksuvabastuse kohaldamisalast välja."